República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
AÑO DE LA RECONSTRUCCIÓN DE LA NACIÓN ARGENTINA

Informe firma conjunta

Número: IF-2025-37603831-APN-VOCX#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Jueves 10 de Abril de 2025

Referencia: EX-2024-18483889 APN-SGAI#TFN "INSTITUTO SALTEÑO DE INTERCAMBIO CULTURAL ARGENTINO NORTEAMERICANO -I.S.I.C.A.N.A."

En la fecha se reúnen los miembros de la Sala "D" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Edith Viviana Gómez (Vocal Titular de la 10° Nominación), Agustina O'Donnell (Vocal Titular de la 11° Nominación) y Daniel Alejandro Martín (Vocal Titular de la 12° Nominación), para dictar sentencia en el EX-2024-18483889 APN-SGAI#TFN, caratulado "INSTITUTO SALTEÑO DE INTERCAMBIO CULTURAL ARGENTINO NORTEAMERICANO -I.S.I.C.A.N.A s/recurso de apelación"

La Dra. Gómez dijo:

I.-. A través del RE-2024-15738948-APN-SGAI#TFN y del RE-2024-15749418-APN-SGA#TFN, la actora interpone sendos recursos de apelación contra dos resoluciones dictadas el 26 de diciembre de 2023 por la Dirección Regional Salta de la Dirección General Impositiva.

En la primera de ellas, se le determinó de oficio su obligación tributaria frente al Impuesto a las Ganancias períodos 2017 y 2018, intimando gravamen a ingresar más accesorios e imponiendo una multa equivalente a tres veces el tributo atribuido como defraudado, ello en los términos del artículo 46 de la ley de rito fiscal (vide RE-2024-15741830-APN-SGAI#TFN).

En la restante, se apeló la determinación del IVA períodos 1 a 12/2017 y 1 a 12/2018 que originó saldo a favor del Fisco más intereses. En lo que respecta al aspecto sancionatorio, se difirió su aplicación, en virtud de lo dispuesto por el Régimen Penal Tributario (vide RE-2024-15749418-APN-SGAI#TFN)

La recurrente plantea la excepción de litispendencia. Expone que con fecha 19 de abril de 2021 inició por ante el Juzgado Federal de Salta una demanda contenciosa caratulada "INSTITUTO SALTEÑO DE INTERCAMBIO CULTURAL ARGENTINO NORTEAMERICANO ISICANA C/ AFIP S/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO- VARIOS" Expte N.º 001847/2021 contra el acto administrativo mediante el cual se dispuso dejar sin efecto la exención en el Impuesto a las Ganancias dispuesta en el art 20 inciso f) de la Ley 20628 (to 1997) actual art 26 inciso f) de la Ley 20.628 (to 2019). Asimismo expresa que el 6 de octubre de 2023 interpuso demanda contenciosa ante el mismo juzgado caratulada "INSTITUTO SALTEÑO DE INTERCAMBIO

CULTURAL ARGENTINO NORTEAMERICANO ISICANA C/AFIP S/CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO- VARIOS" Expte N.º 11168/2023 contra la resolución por la que se denegara el recurso administrativo fechado el 5 de julio de 2023 que resolvió modificar a la aquí recurrente a partir del periodo fiscal 01/2017, a la condición a responsable inscripto -Régimen general en el Impuesto al Valor Agregado-. En tal sentido, la apelante manifiesta que si en la justicia se admitieran dichas demandas y reconocieran las exenciones, el acto determinativo quedaría sin efecto, radicando allí –según la actora- la importancia de hacer lugar a la defensa de litispendencia planteada.

En cuanto al ajuste practicado, sostiene que es una asociación comprendida en el inciso f) del art 20 de la Ley de Impuesto a las Ganancias, reuniendo todas las condiciones para la procedencia de la exención en ese gravamen y haciéndose ello extensivo a la gabela prevista en el artículo 7 inc h) punto 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Indica que tiene un fin socialmente útil para toda la población, enumerando alguna de las acciones que realiza (vg. intercambios culturales, organización de exposiciones, acciones sociales, entre otras). Asimismo considera que de las citadas normas surge que no pueden tener un fin de lucro como fin principal pero si algún fin de lucro. En esta línea, trae a colación que para poder cumplir con su objeto social obtiene como principal fuente de recursos las cuotas cobradas a los alumnos de las clases de inglés pero también las donaciones de la embajada de EEUU por la gestión de tramitación de visas, alquileres de propiedades y en menor medida cuota de sus asociados pero afirma en modo alguno ello puede entenderse que implique un fin de lucro.

Precisamente, con relación al ingreso por alquileres manifiesta que es una actividad lícita y que no está prohibida para las asociaciones, las que necesitan recursos para poder cumplir sus fines y que estos no necesariamente deben estar vinculados con los recursos que se obtienen; indica que en el caso concreto, el Fisco no puede pretender que los seis departamentos, un local comercial y una cochera asignados en el marco de un contrato de fideicomiso se encuentren ociosos, cuando pueden servir para cumplir con los fines sociales.

En cuanto a los gastos sostiene que no implican distribución indirecta de utilidades. Puntualiza que en los respaldados con Tickets emitidos a Consumidores Finales puede verse que se trata de gastos ordinarios por eventos sociales; con relación a los realizados a contribuyentes incluidos en Base Apoc, relata que se encuentra demostrado, en tanto hizo importantes obras de refacción en su inmueble de la calle Santiago del Estero N° 865 y que desconoce los motivos por los que el proveedor Durand Cornejo fue caracterizado de tal forma por el organismo recaudador; en lo que atañe a la observación de gastos por no vincularse con el objeto de la institución y aquellos sin documentación respaldatoria, indica que se efectuaron por agasajos, regalos, prensa por los eventos y fiestas realizadas en virtud de las actividades desarrolladas. Finalmente por los efectuados a contribuyentes Monotributistas que mantuvieron una relación laboral, expone que se cuestionan los gastos de las Visas para ingresar a EEUU, siendo ello un servicio que posibilita a los alumnos la tramitación de este requisito para ingresar a los EE.UU. Por ello, la actora resalta que percibe de los interesados un importe aplicable a los costos de la tramitación de otorgamiento. Precisa que la diferencia que pudiera existir entre ingresos y egresos, corresponde a la cobertura de los costos y gastos en que incurre la Institución y que es coherente con los fines que se desprenden del Estatuto, sin que ello pueda entenderse como una distribución de utilidades entre los asociados.

Sobre el destino del patrimonio social, arguye que de sus estados contables y de la realidad de los hechos, queda demostrado la compatibilidad con los fines de la creación de la institución y que en ningún caso existen beneficios repartidos, directa ni indirectamente entre los fundadores o consejeros.

Con relación a la determinación en el IVA, plantea encontrarse exenta en virtud de tres normas artículos 7º inc. h)

punto 3; y 7º inc. h) punto 6 también de la ley del gravamen; y artículo 3 inc. d) de la Ley 16.656.

Respecto a la primera disposición aplicada, aplicable a los establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial, destaca que se encuentra exenta desde 2022. En esta línea, argumenta que no hay un establecimiento educacional privado incorporado a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por el Ministerio de Educación de la Provincia de Salta, resultando arbitrario que "a partir del año 2022 y períodos siguientes, no se lo reconozca a I.S.I.C.A.N.A., la exención del Impuesto al Valor Agregado" (sic. fs. 45 del recurso).

Asimismo, subraya que es una asociación comprendida en el inciso f) del artículo 20 de la ley de Impuesto a las Ganancias (actualmente por el texto ordenado de la Ley de Impuesto a las Ganancias por Decreto 824/2019 es el art. 26), por lo que también lo comprende la exención del art. 7º inc. h) punto 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Por otro lado, invoca la aplicación de la Ley 16.656 respecto a ambas determinaciones. Postula que el Fisco omitió aplicar esta norma sin ningún argumento jurídico, siendo una ley especial no derogada y que por ende todos los ingresos obtenidos por los sujetos por ellas alcanzados se encuentran exentos de todo impuesto nacional como son el Impuesto a las Ganancias y el IVA, ello por tratarse de una entidad sin fines de lucro con personería reconocida por el Estado Provincial de Salta que presta servicios de educación.

Plantea la improcedencia de la multa aplicada. Puntualiza que no hubo evasión ni omisión de impuesto por cuanto el Impuesto a las Ganancias de los periodos 2017 y 2018 fueron correctamente liquidados, con lo cual no existe el elemento objetivo que sustente la aplicación de sanciones ni mucho menos la atribución de dolo efectuada. En subsidio, invoca la causal de error excusable.

Acompaña prueba documental y ofrece informativa. Hace reserva del caso federal. Solicita se revoque el acto apelado, con costas.

II.- Mediante IF-2024-45303794-APN-DTD#JGM e IF-2024-43921714-APN-DTD#JGM, obran escritos de contestación del Fisco Nacional.

Respecto a la excepción de litispendencia, sostiene que no resulta suficiente para que se configure litispendencia que la materia de dos litigios se encuentre vinculada o que lo discutido en uno de esos procesos tenga como antecedente lo discutido en el otro proceso en cuestión; en efecto, destaca que a pesar de encontrarse apelada la sentencia judicial que confirmó la denegatoria de la exención en el Impuesto a las Ganancias, ello no impide a que el organismo ejerza sus derechos con el fin de salvaguardar el crédito fiscal, lo que ocurrió con la determinación de oficio aquí apelada.

En cuanto al fondo de la cuestión, señala que el hecho de que el Fisco haya otorgado la exención en su oportunidad en los ejercicios fiscales anteriores, no quita que luego de realizarse inspecciones y de verificar el funcionamiento real, resuelva adecuar su decisión conforme los datos aportados por la asociación, conforme el principio de realidad económica. En esta línea, aduce que la actora expuso su disconformidad con la pretensión fiscal pero sin acreditar con prueba alguna que permita concluir que los gastos imputados por la responsable y objetados por el Fisco (vg. respaldados con comprobantes a consumidores finales o con proveedores incluidos en base de contribuyentes no confiables), hayan sido efectivamente realizados y vinculados con la actividad desarrollada. Asimismo, el representante fiscal destacó la existencia de salidas de fondos que no fueron respaldadas con comprobante alguno, resaltando que ello hizo imposible su reconocimiento como gasto de la institución. Frente a este panorama, considera que existió distribución indirecta de utilidades en beneficio de los

integrantes de la recurrente; contradiciendo la disposición exentiva del inciso f) del artículo 20 de la Ley del Impuesto a las Ganancias.

Con relación al cobro de alquileres, manifiesta que es totalmente ajeno a los fines estatutarios de la apelante y no se encuentra dentro de las actividades incluidas en él, siendo que tampoco se acreditó que tales rentas sean destinadas al cumplimiento del objeto social (vg. sueldos, cursos, cargas sociales y obras de refacción del inmueble); ello así, invoca que tal actividad excede los recaudos exigidos por el art 20 inc. f) de la Ley 20.628.

Respecto al agravio de la actora por la supuesta falta de aplicación de la Ley N° 16.656, el Fisco rechaza los argumentos de la actora, en el entendimiento que ésta no ha negado la realización de las actividades señaladas por el organismo como gravadas sino que les otorgó un interpretación que no se condice con las normas involucradas. Asimismo, subraya que es la propia demandante que reconoce que la incorporación al plan de enseñanza oficial en algunos de los cursos que dicta, le fue otorgada en el año 2022, o sea, sin abarcar el periodo discutido en estas actuaciones.

Trae a colación que la actora no expresó agravios contra los intereses resarcitorios liquidados por el Fisco Nacional en los términos del artículo 37 de la ley de rito fiscal, por lo que cabe tenerlos por consentidos. En cuanto a la sanción aplicada, expresa que quedó probado en la realidad fáctica la exteriorización de los elementos del ilícito tipificado por el art 46 de la ley de procedimiento fiscal, sin que se concrete la causal de error excusable.

Acompaña antecedentes administrativos. Hace reserva del caso federal. Solicita se confirme el acto apelado, con costas.

III- Que PV-2024-47746299-APN-VOCX#TFN se declaró que la excepción de litispendencia planteada por la recurrente en el marco del EX-2024-18483889 APN-SGAI#TFN se ha tornado inoficiosa, debiendo en consecuencia seguir los autos según su estado. Ello en virtud de que en el proceso que la actora señalaba como análogo "INSTITUTO SALTEÑO DE INTERCAMBIO CULTURAL ARGENTINO NORTEAMERICANO ISICANA c/ AFIP s/CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO-VARIOS" (Expediente 1847/2021), el Fisco acreditó que el Juzgado Federal N° 1 de Salta había dictado sentencia el 16 de febrero de 2024 (archivo anexo al IF-2024-45215596-APN-DTD#JGM).

Por su parte respecto a la litispendencia articulada en el EX-2024-18489566- -APN-SGAI#TFN se dictó sentencia el día 12 de diciembre de 2024, rechazando dicha excepción, con costas (vide IF-2024-136581287-APN-VOCXII#TFN). En esta resolución, también se dispuso la acumulación del EX-2024-18489566- -APN-SGAI#TFN al EX-2024-18483889 APN-SGAI#TFN (vide punto 3).

Que también se requirió a la actora que informe sobre el estado procesal y aportara sentencias dictadas en autos “Instituto Salteño de Intercambio Cultural Argentino Norteamericano ISICANA c/ AFIP s/Contencioso Administrativo- Varios” (Expediente N° 001847/2021), “ Instituto Salteño de Intercambio Cultural Argentino Norteamericano ISICANA c/ AFIP s/ Medida Cautelar Autónoma” (Expediente N° 008570/2023) -“Instituto Salteño de Intercambio Cultural Argentino Norteamericano ISICANA c/ AFIP . s/ Contencioso Administrativo - Varios” (Expediente N° 11168/2023), todas en trámite ante el Juzgado Federal de Salta N° 1.

Que en atención a que el requerimiento referido no fue cumplimentado, es que por medio del PV-2025-21889072-APN-VOCX#TFN se dispuso elevar la causa a conocimiento de la Sala “D”; finalmente por IF-2025-36511908-APN-VOCX#TFN pasan los autos a sentencia.

IV- Según se expone en las actuaciones la recurrente reviste el carácter de "asociación civil "y se encuentra inscripta en la actividad "Enseñanza de idiomas", desde el 13 de julio 1992, cerrando sus ejercicios comerciales el 31 de diciembre de cada año.

Que surge de las constancias administrativas que el Fisco Nacional reconoció la exención en el Impuesto a las Ganancias desde la constitución de I.S.I.C.A.N.A. hasta el año 2015, por medio de los actos administrativos de exención respectivos. Posteriormente y por los motivos que se expondrán seguidamente, el 22 de mayo 2019 se le notificó la Resolución Nº 65/19 (DV RSAL) que dejó sin efecto dicho reconocimiento de exención, lo que fue cuestionado por la parte actora mediante recurso de apelación ante el Director General en los términos del artículo 74 del Decreto N° 1397/79; el cual fuera rechazado. Que apelado lo allí decidido, el Juzgado Federal de Salta dictó sentencia el 16 de febrero de 2024, confirmando el criterio del organismo recaudador (archivo anexo al IF-2024-45215596-APN-DTD#JGM), criterio confirmado por la Cámara Federal de Salta por decisión del 11 de marzo de 2025 (consulta página web poder judicial).

El sustento del organismo para adoptar el criterio de revocar la exención, se debió al concluir que la entidad recurrente desarrollaba actividades que no eran compatibles con el fin estatutario. Ello así, consideró que la recurrente aplicó activos y fondos en una actividad no relacionada con sus fines estatutarios de asociación civil, y obtuvo rentas gravadas en el Impuesto a las Ganancias, como alquileres ganados (seis departamentos y una cochera) y otros ingresos obtenidos a través del Fideicomiso de Administración al Costo Torres de Santiago. A su vez, se detectaron gastos no justificados, que llevaron al Fisco a poner en crisis el alcance de la exención subjetiva recaída sobre la Asociación recurrente, ya que implicaba una distribución indirecta de utilidades.

Sentado ello, la denegatoria del reconocimiento exentivo tiene como correlato la de tributar, en este caso, el Impuesto a las Ganancias. Habiéndose constatado en el marco de la Orden de Intervención N° 2.100.014 que se habían presentado las declaraciones juradas del Impuesto a las Ganancias correspondientes a los ejercicios fiscales 2017 y 2018, sin declarar base imponible en tanto para el 2017 se invocó el carácter sujeto exento y en la de 2018 se efectuaron ajustes arrojando quebranto impositivo; se ajustaron los ingresos alcanzados por el gravamen, fruto de la compulsa del libro diario, mayores contables, Estados Contables y las declaraciones juradas (ver Legajo de Ganancias archivos adjuntos al IF-2024-45214753-APN-DTD#JGM e IF-2024-45214578-APN-DTD#JGM y Anexo Libro Diario y Mayores, adjuntos a IF-2024-45214284-APN-DTD#JGM e IF-2024-45214309-APN-DTD#JGM).

Además, en la auditoría practicada se verificó el cómputo improcedente de gastos conforme el siguiente detalle:

Ejercicio Fiscal 2017: gastos respaldados con tickets a consumidores finales; gastos que no se vinculan al objeto de la institución, y gastos sin comprobantes respaldatorios (vide IF-2024-45214578-APN-DTD#JGM).

Ejercicio Fiscal 2018: gastos respaldados con tickets a consumidores; gastos que no se vinculan con el objeto de la institución; y gastos sin comprobantes respaldatorios (IF-2024-45214578-APN-DTD#JGM).

También en el marco de la Orden de Intervención N° 2.100.014, se desprende que la recurrente se encontraba inscripta en el IVA como “IVA Exento” o sujeto exento del gravamen, constatándose al inicio de la inspección la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos fiscales 01/2017 a 12/2018.

Ante el rechazo de reconocimiento de exención en el Impuesto a las Ganancias, se consideraron gravados en el IVA: Ingresos por cuota de alumnos, derecho de examen que surgen registrados contablemente en mayores, libro diario y Estados Contables; Alquiler de local comercial, contabilizados en el ejercicio 2017 en la cuenta "410108-Otros Ingresos Fideicomiso" y en el año 2018 en la cuenta "410113-Ingreso por alquileres"; 3) Locación de

consultorios médicos a la firma SAMOBA SALUD S.A, contabilizados 2017 en la cuenta "410107-Ingresos Anexo" y en el año 2018 en la cuenta "410113-Ingreso por alquileres; 4) Servicios de intermediación en la gestión de Visas para EEUU contabilizados en la cuenta "410106-Ingresos Visa" (vide IF-2024-45215579-APN-DTD#JGM).

Además el Fisco remarcó que la recurrente se encuentra incorporada a los planes de enseñanza oficial por el dictado de la carrera de Profesorado de Inglés de su "Instituto Salteño de Educación Superior", desde el año 2022 en adelante; ya que con anterioridad, su actividad educativa se limitaba al dictado de cursos y otros servicios no académicos (vg. cursos para profesionales en inglés, gestión de Visas, Becas y convenios, y Biblioteca para alumnos y público en general, vide Acta de Ingreso a la página web de la recurrente, fs. 369/384 del legajo IVA adjunto al IF-2024-43843161-APN-DTD#JGM) los cuales –según el organismo recaudador- aún a la fecha resultan gravados en el Impuesto al Valor Agregado. Por su parte requerida la Dirección General de Educación Privada -Ministerio de Educación de la Provincia de Salta, informó que la actora no se encontraba incorporada a los planes de enseñanza oficial para los períodos 2017 a 2021 (fojas 187 a 190 del legajo de IVA, anexo al IF-2024-43842591-APN-DTD#JGM a su vez adjunto al IF-2024-137145321-APN-SGAI#TFN). Ello así, tales ingresos fueron considerados gravados en el IVA.

Finalmente, el 7 de julio de 2023, la aquí apelante presentó las declaraciones juradas primitivas de IVA por los periodos 12/2017 a 11/2018 sin consignar débito ni crédito fiscal alguno.

V- No obstante, la discusión entablada en las causas tramitadas en la Justicia Federal de Salta respecto a las exenciones en IVA y el Impuesto a las Ganancias, sobre las cuales se hará mención durante la presente, corresponde tratar los agravios de la actora expuestos en sendos recursos contra las resoluciones determinativas, ello a los fines de dotar de autosuficiencia a esta decisión.

En primer lugar y respecto a las facultades del Fisco para revocar la exención y luego impulsar el procedimiento determinativo, la Sala IV de la Alzada ha dicho que “el certificado que extiende el Fisco, que acredita el carácter de sujeto exento de un tributo, constituye un simple acto de reconocimiento por parte de la administración de las situaciones en que se encuentran determinadas personas ante el tributo, a los fines de adecuar su actuación con relación a los demás sujetos gravados por ley y de otros terceros, como asimismo del propio Fisco” (in re “Comunidad Israelita Ortodoxa c/DGI s/recurso de organismo externo”, sentencia del 4 de febrero de 2020). En esta línea, el hecho de gozar de tal reconocimiento no implica un “status de indemnidad”, pudiendo el organismo recaudador ejercer las potestades de fiscalización atribuidas por la ley 11.683 y, eventualmente, sustanciar el procedimiento de determinación de oficio cuando las circunstancias así lo ameritaran (cfr. Fallos: 322:2173, considerandos 7º y 8º)

Sentado ello, corresponde analizar el ajuste en el Impuesto a las Ganancias, gravamen sobre el cual la recurrente se considera exenta en virtud de lo dispuesto por el artículo 20 inc. f) de la ley del gravamen, vigente para los períodos determinados (actual artículo 26, inciso f).

Que dicha gabela aplica a las “ganancias que obtengan las asociaciones, fundaciones y entidades civiles de asistencia social, salud pública, caridad, beneficencia, educación e instrucción, científicas, literarias, artísticas, gremiales y las de cultura física o intelectual, siempre que tales ganancias y el patrimonio social se destinen a los fines de su creación y en ningún caso se distribuyan, directa o indirectamente, entre los socios. Se excluyen de esta exención aquellas entidades que obtienen sus recursos, en todo o en parte, de la explotación de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos y actividades similares, así como actividades de crédito o financieras —excepto las inversiones financieras que pudieran realizarse a efectos de preservar el patrimonio

social, entre las que quedan comprendidas aquellas realizadas por los Colegios y Consejos Profesionales y las Cajas de Previsión Social, creadas o reconocidas por normas legales nacionales y provinciales".

Asimismo, dicha norma prevé que la exención no resulta de aplicación en el caso de fundaciones y asociaciones o entidades civiles de carácter gremial que desarrollen actividades industriales y/o comerciales en los términos allí dispuestos.

Es decir, que para obtener la exención prevista en el artículo 20 incisos f) de la Ley de Impuesto a las Ganancias se ha requerido: (i) que se trate de un ente cuyo objeto social sea el desarrollo de una actividad de bien público; (ii) que responda al tipo asociativo enunciado en la ley, esto es, asociaciones, fundaciones o entidades civiles; (iii) que se verifique que las ganancias obtenidas por el desarrollo de las precitadas actividades y el patrimonio del ente se destinen al objeto de su creación y que no se distribuyan entre los socios; (iv) que dichos entes no obtengan sus recursos de espectáculos públicos, juegos de azar, carreras de caballos o actividades similares; (v) que no desarrollen actividades comerciales y/o industriales (cfr. Sala III de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal in re "Club Campos de Golf Praderas de Luján AC.", sentencia del 22 de diciembre de 2022).

Que resulta necesario analizar los objetivos enunciados en su Estatuto y disposiciones legales dictadas a tal fin o como consecuencia de la actividad que desarrolla. Que con esta regla de interpretación lo que se busca es lograr "...la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente" (Fallo: 287:79, "Kellogg Co. Argentina SA" del 26/2/1985)

Que surge del artículo 2° del Estatuto de la recurrente que establece como objetivos sociales: a) Fomentar el estudio del idioma, de la historia y de las principales expresiones de las culturas argentina y norteamericana; b) organizar cursos sistemáticos para el estudio del idioma inglés y extender certificados de capacitación; c) organizar cursos de idioma castellano para extranjeros; d) apoyar la realización de investigaciones y otras actividades científicas que interesen a los fines de intercambio cultural entre ambos países; e) cooperar con las obras que lleven a cabo las Universidades y entidades culturales; f) establecer intercambio con instituciones afines y del extranjero; g) proponer el intercambio de profesores, intelectuales, profesionales y estudiantes; h) instituir becas para alumnos y egresados; i) fomentar la traducción de libros de interés cultural y su difusión a precios económicos; j) publicar revistas, boletines, memorias o folletos que den cuenta de sus actividades; k) organizar exposiciones de arte, de libros, de revistas y publicaciones; conciertos y conferencias; representaciones teatrales; funciones cinematográficas; disertaciones radiales y cualquier manifestación cultural; l) fomentar el intercambio cultural de personas entre ambos países.

Por su parte, se desprende del artículo 5 del estatuto social, que el patrimonio inicial del Instituto está conformado por: "a) De las cuotas que abonen los asociados; b) De los bienes que posee en la actualidad y de los que adquieran en lo sucesivo por cualquier título, así como de su venta; c) De las donaciones, herencias, legados y subvenciones que se le acuerden".

Que como puede observarse los ingresos cuestionados por el Fisco se corresponden con una actividad distinta de la del bien común por la cual se ha reconocido la exención a la entidad, no resultan necesarias ni imprescindibles para concretar el objeto social, ni guardan identidad con los alcances del artículo 2° del Estatuto, en el que se fundara el reconocimiento exentivo que detentara. Además, no está previsto en el artículo 5º referido a la composición del patrimonio, los ingresos provenientes de alquileres de bienes de la Institución.

Tampoco se probó que tales réditos sean destinados a sueldos, cursos, cargas sociales y obras de refacción como lo invocara la actora, ello en contradicción con los recaudos exigidos por el art. 20, inc. f) de la Ley 20.628 para la procedencia del beneficio exentivo.

Corresponde también referirse a los gastos cuestionados. Así las cosas, se detectaron erogaciones respaldadas con tickets a consumidores finales; vinculadas a Facturas de Contribuyentes incluidos en la Base e-Apoc; no relacionados al objeto de la institución (vgr, compra de ropa, calzados, supermercados); y salidas de fondos sin comprobantes respaldatorios aportados (vgr, gastos efectuados mediante tarjeta corporativa de la actual tesorera de la Asociación, gastos incurridos por la anterior tesorera Lidia López Berbel, sin documentación que justifique dichas salidas, revistiendo la misma la calidad de Tesorera de la Institución en los períodos 2014-2015).

Que como acertadamente ha postulado el Fisco Nacional a lo largo de las actuaciones, la detección de los mencionados gastos irregulares pone en crisis en forma inmediata el alcance de la exención subjetiva que recae sobre la Asociación recurrente, ya que implica una distribución indirecta de utilidades, cuestión que colisiona con la propia identidad exentiva. En esta línea, la recurrente no respaldó debidamente y ni siquiera ofreció prueba en sendos recursos tendiente a demostrar el nexo de esos gastos con los términos de la gabela invocada.

Que la circunstancia de que un ente realice una actividad lícita y socialmente útil no significa que cumpla los requisitos estipulados para la exención el Impuesto a las Ganancias. En efecto, las personas jurídicas pueden realizar cualquier actividad lícita (útil o no), sin que ello signifique que su fin específico sea el bien común. En tal inteligencia la concreción de actos filantrópicos de parte de la entidad actora o bien lo previsto en el Estatuto Social en cuanto a la falta de distribución de utilidades y que en caso de disolución, los bienes remanentes se destinen a una entidad de bien público, sin fines de lucro, radicada en nuestro país y con reconocimiento exentivo de gravámenes (vide art. 57 del Estatuto), no la constituye en el caso concreto en una entidad de bien público (cfr. criterio receptado por esta juzgadora in re Asociación Civil Control Integral Metódico y Específico de la Soda (C.I.M.E.S), sentencia del 25 de abril de 2012).

Frente al contexto reseñado, los ingresos y gastos impugnados por el Fisco Nacional en autos, dan cuenta que la entidad actora no se ajusta a la pretendida exención en el Impuesto a las Ganancias, en tanto aquellos hacen a su propio interés y el de sus asociados, con lo cual su finalidad no tiene cabida en los supuestos contemplados por el legislador en la norma que establece la mentada gabela, lo cual no solo obsta a su reconocimiento sino que deriva en considerarlo sujeto gravado, ello sin perjuicio de que además realice otras actividades sociales, como en este caso las educativas, lo cual no está controvertido (cfr. Sala IV de la Alzada in re Club Newman Asociación Civil c/EN - AFIP-DGI - R. 94/2007 (RCEN) s/DGI, sentencia del 25 de abril de 2017).

Por lo expuesto, corresponde desestimar los agravios de la actora respecto a este punto.

VI- Que ello así, corresponde referirse a la pretensión de la actora de encontrarse, tanto en el Impuesto a las Ganancias como en el IVA, contemplado por la exención prevista por la ley 16.656.

En efecto, el art. 3°, punto 1°, inc. d) de dicha norma dispone que: "Quedan exentas del pago del impuesto a los réditos y de todo otro impuesto nacional las entidades sin fines de lucro con personería jurídica dedicadas a la educación, a la asistencia social y a la salud pública y los inmuebles de su propiedad utilizados para el desarrollo de sus actividades o para la promoción de recursos destinados al cumplimiento de sus fines".

En tal sentido, la exención alcanza a aquellas entidades civiles sin fines de lucro cuya actividad este destinada a la educación, a la asistencia social y, a la salud pública

Que por la ley 25.920 -B.O. 09/09/2004-, se incorporó a continuación del segundo párrafo del artículo incorporado sin número a continuación del artículo 7° de la Ley de Impuesto al Valor Agregado (t.o. 1997 y sus mod) que "Sin perjuicio de las previsiones del primer párrafo de este artículo, en ningún caso serán de aplicación respecto del impuesto de esta ley las exenciones genéricas de impuestos, en cuanto no lo incluyan taxativamente. La limitación establecida en el párrafo anterior no será de aplicación cuando la exención referida a todo impuesto nacional se encuentre prevista en leyes vigentes a la fecha de entrada en vigencia de la ley por la que se incorpora dicho párrafo, incluida la dispuesta por el artículo 3°, inciso d) de la Ley 16.656, que fuera incorporada como inciso s) del artículo 19 de la Ley 11.682 (t.o. en 1972 y sus modificaciones).".

Que tal como la Corte Suprema al pronunciarse con fecha 26/9/2006 in re "Club 20 de Febrero c/Estado Nacional s/acción meramente declarativa- medida cautelar"; la ley N° 25.920 antes referida, dejó en claro que la exención aludida en el párrafo anterior, resultaba aplicable al Impuesto al Valor Agregado.

A tenor de lo expresado en punto anterior y los elementos obrantes en las actuaciones administrativas, bajo ningún punto las actividades cuestionadas por el organismo recaudador y que no son rebatidas debidamente por la actora, tanto en materia de ingresos como gastos, tienen objeto la educación, la asistencia social y/o la salud pública. Por lo tanto, cabe concluir que no resulta cumplida la condición para que el instituto apelante se considerara incluido en la exención del artículo 3, inciso d, de la Ley N° 16.656 y reglamentaciones.

VII- La parte actora también sostiene estar alcanzada por el artículo 7, inciso h), punto 6 de la ley de IVA establece la exención de la obligación impositiva para: "Los servicios prestados por obras sociales creadas o reconocidas por normas legales nacionales o provinciales, por instituciones o entidades y asociaciones comprendidas en el artículo 20, incisos f), g) y m) de la ley de impuesto a las ganancias (...) cuando tales servicios se relacionen en forma directa con sus fines específicos".

Se ha dicho que conforme con el texto legal aplicable, para que una institución, entidad o asociación se encuentre exenta de IVA, conforme a la norma pretranscripta, deben concurrir 3 requisitos: I) encontrarse sus servicios entre los gravados por el art. 3° inc. e) de la ley de ese impuesto; 2) estar los mismos relacionados en forma directa con los fines específicos de dicho ente; 3) hallarse este último comprendido en alguno de los incisos f), g) ó m) del art. 20 de la ley del impuesto a las ganancias (cfr. TFN, esta Sala “D” en anterior composición, in re "Tiro Federal Argentino de Mar del Plata”, sentencia del 13 de julio de 1998).

Se ha dicho al respecto de este reenvío entre las disposiciones de IVA y el Impuesto a las Ganancias que: “la contranorma exentiva que contempla la mencionada regla de la ley de IVA que tiene como principal efecto jurídico impedir el nacimiento de la obligación tributaria respecto de ciertos hechos que integran, prima facie, el aspecto objetivo del hecho imponible, aun cuando se considerara como una "norma límite" en el sentido que le atribuye Moschetti, no consiente en mi opinión su extensión analógica. Sí es posible, a mi juicio, desarrollar una interpretación extensiva siempre que se ajuste al elemento teológico de la norma exentiva. En el caso de autos el elemento teológico está claramente anclado en el precepto de la norma de IVA citada en el que se indica, en su frase final, la condición de operatividad de la exención. Por eso, el precepto del impuesto plurifásico no acumulativo al remitir a los citados incisos del artículo 20 del impuesto a las ganancias establece, un reenvío recepticio que tiene como consecuencia destacable que la norma remitida debe ajustarse a la finalidad y condiciones de la norma remitente” (voto del Dr. Agustín Torres in re “Asociación Mutual de Médicos y Personal Jerárquico del Hospital Privado de Córdoba”, Tribunal Fiscal Sala “B” sentencia del 18 de diciembre de 2006).

Ello así, habiéndose ya concluido que existía ingresos y egresos de fondos de parte de la entidad ajena a la finalidad y condiciones del artículo 20 inciso f) de la ley del Impuesto a las Ganancias, no se concreta el nexo

causal establecido por el artículo 7, inciso h), punto 6 de la ley de IVA, con lo cual corresponde rechazar el argumento de encontrarse amparado por tal gabela.

VIII- Corresponde referirse al agravio de la actora relativo a estar alcanzada por el supuesto exentivo del artículo 7° inciso h) punto 3 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Que el beneficio dispuesto por la norma se contempla para “Los servicios prestados por establecimientos educacionales privados incorporados a los planes de enseñanza oficial y reconocidos como tales por las respectivas jurisdicciones, referidos a la enseñanza en todos los niveles y grados contemplados en dichos planes, y de postgrado para egresados de los niveles secundario, terciario o universitario, así como a los de alojamiento y transporte accesorios a los anteriores, prestados directamente por dichos establecimientos con medios propios o ajenos”.

“La exención dispuesta en este punto, también comprende: a) a las clases dadas a título particular sobre materias incluidas en los referidos planes de enseñanza oficial y cuyo desarrollo responda a los mismos, impartidas fuera de los establecimientos educacionales aludidos en el párrafo anterior y con independencia de éstos y, b) a las guarderías y jardines materno-infantiles”

En primer lugar, cabe remarcar que el Fisco no desconoce que el dictado de cursos de inglés, dejando en claro que ellos no encuadran en la exención pretendida dado que no se probó que los mismos respondan a los planes oficiales.

Sentado ello, para resolver la cuestión planteada resulta contundente lo oportunamente expuesto por la Dirección General de Educación Privada -Ministerio de Educación de la Provincia de Salta, informando que la actora no se encontraba incorporada a los planes de enseñanza oficial para los períodos 2017 a 2021; en efecto, la circunstancia de que a partir de 2022 imparta “las clases de inglés, respondiendo al modo requerido al modelo sistemático de enseñanza oficial elaborado por los organismos estatales competentes” (sic. fs. 45 del recurso, RE-2024-15749418-APN-SGA#TFN) no implica bajo ningún punto de vista retrotraer la exención pretendida a los períodos de IVA determinados.

Finalmente, respecto a lo dicho en torno al reconocimiento de la exención y la supresión de la condición de “Responsable Inscripto – Régimen General en el Impuesto al Valor Agregado” a partir del período 2022; resulta ajeno a la litis y a la competencia de este tribunal pronunciarse sobre ello.

IX- Por todo lo hasta aquí expuesto, corresponde traer a colación que el art. 2º de la ley 11.683 (t.o. 1998 y modif.) establece que en caso de diversidad entre las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente y la realidad económica, debe prevalecer ésta última y “es principio aceptado por la Corte, también desde antiguo (Fallos: 21:498) que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas, si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del ‘nomen juris’, que se le dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídico-económico y, entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad, deberá desestimarse y privilegiarse la segunda, o lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos” (Fallos: 289:67).

Se ha dicho que cuando los hechos imponibles que dan origen a las obligaciones sean el fruto de actos de la vida civil o comercial, donde tenga importancia creadora la voluntad de las partes, hay que atender al contenido económico de dichos actos y no a las formas jurídicas adoptadas por el contribuyente. En ese contexto, el criterio de la realidad económica consagrado por el artículo 2 de la ley de procedimiento tributario es un principio para

indagar los hechos y su relación con las figuras empleadas por las partes, consagrándose la prevalencia del sustrato económico subyacente en el hecho generador por sobre el ropaje jurídico utilizado por los sujetos intervinientes en el negocio.(sentencia de este Tribunal -Sala A-, “Mejico, Julio César, Jorge Alberto y Marcos A. Mejico”, decisorio del 11/5/1999)

En consecuencia, la actora no encuadra en ninguno de los supuestos exentivos invocados, debiéndose agregar que lo hasta aquí expuesto encuentra correlato con lo resuelto por el Juzgado Federal N° 1 de Salta el 16 de febrero de 2024 in re “Instituto Salteño de Intercambio Cultural Argentino Norteamericano ISICANA c/ AFIP s/Contencioso Administrativo- Varios” (Expediente 1847/2021) que obra en el archivo anexo al IF-2024-45215596-APN-DTD#JGM, criterio confirmado por la Cámara Federal de Salta el 11 de marzo de 2025, ya citada.

Por lo expuesto y no existiendo prueba en contrario sobre los ajustes practicados tanto en el Impuesto a las Ganancias como en IVA, los mismos deben ser confirmados.

X- En este punto, cabe referirse a las liquidaciones de accesorios realizadas en los actos determinativos.

Sobre este tema debe recordarse que los intereses intimados constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. De conformidad con el artículo 37 de la Ley Nº 11.683, "la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio". En consonancia a ello, la Alzada tiene dicho que la ley de rito dispone la procedencia de un interés resarcitorio ante la falta de pago del gravamen sin necesidad de interpelación alguna, de modo tal que la sola falta de pago total o parcial de un gravamen, como en el presente, torna procedente la aplicación de este tipo de accesorio. Tal consideración, basada en la literalidad de la norma, permite descartar sin más los agravios expuestos por la recurrente (cfr. Sala V in re "Cuerolandia SACIF (TF 9740-I) c/ DGI", sentencia del 27/07/2005).

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado en autos “Citibank NA C/D.G.I” (sentencia del 1/06/2000), resolviendo que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias y que la exención de éstos con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales existan circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y que deben ser restrictivamente consideradas, resaltando que la imposición de intereses es ajena a la de las normas represivas, con lo cual se descarta la necesariedad del elemento culpa para su imposición.

Debe precisarse que los accesorios previstos en el art. 37 de la ley de rito trascienden el mero interés particular de las partes pues ponen de relieve una finalidad de otra naturaleza, esto es la necesidad de estructurar un sistema que permita una más eficiente y rápida recaudación tributaria. De allí que, en principio, resulta razonable que frente a la mora en que incurra el contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, la ley prevea la posibilidad de fijar una tasa de interés más elevada que la prevista para las relaciones entre particulares (conf. "Arcana Orazio" del 3/7/84 y "Marthay, Jorge" del 6/6/1995, entre otras), sin que se advierta en el caso que el Fisco se haya extralimitado de forma alguna en el cálculo de los accesorios bajo trato. A mayor abundamiento, debe precisarse que "el interés común en el pago puntual de los impuestos a fin de permitir el normal desenvolvimiento de las finalidades del Estado, interés que justifica la elevación de las tasas más allá de lo normal, elevación que -por otra parte- no beneficia a personas determinadas, sino a la comunidad toda" (Fallos: 308:283).

Ello así, procede confirmar las liquidaciones de accesorios efectuadas en sendos actos apelados.

XI- Resta referirse a la sanción aplicada en la resolución correspondiente al Impuesto a las Ganancias, ello en los términos del artículo 46 de la ley de rito fiscal.

Que sobre tal norma, la Sala IV de la Alzada in re “MG Promociones SRL” (sentencia del 9/09/2014) ha dicho que: “... la configuración del ilícito tipificado en el art. 46 de la ley 11.83 requiere la realización de una conducta que debe ir acompañada de los siguientes tres elementos: a- la existencia de un ardid o engaño desplegado por el sujeto activo del ilícito; b- un error de la víctima del ilícito; y c- la existencia de una lesión ocasionada al patrimonio del sujeto pasivo del ilícito.”

En efecto y frente las circunstancias ya reseñadas respecto a las inconsistencias descriptas de una entidad que se consideraba exenta cuando desarrollaba actividades notoriamente distantes a los presupuestos de gabela aprovechada, se vislumbra una maniobra tendiente a engañar y falsear la realidad de los hechos, con el claro propósito de abstraerse del correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias, concretando un perjuicio al organismo recaudador, lo cual de no mediar actividad fiscalizadora no hubiera sido descubierto, además de no existir prueba en contrario de la cual pueda inferirse que el instituto apelante haya incurrido en la causal de error excusable.

Cabe concluir que las razones y argumentos expuestos por el juez administrativo para aplicar la sanción respecto a los períodos 2017 y 2018 del Impuesto a las Ganancias no han sido conmovidos y resultan suficientemente aptos para fundar tanto el encuadre como la graduación aplicada, correspondiendo disponer la confirmación del criterio fiscal.

XII- Por lo expuesto, se confirman las resoluciones apeladas en todas sus partes. Con costas.

La Dra. O'Donnell dijo:

Que adhiere en lo sustancial al voto de la Vocal Instructora.

El Dr. Martín dijo:

Que adhiere al voto de la Dra. Gómez.

Del resultado de la votación que antecede, SE RESUELVE:

1. Confirmar las resoluciones apeladas, en todas sus partes. Con costas.

2) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 65.016 (sesenta y cinco mil dieciséis) equivalente a 0,96 (cero con 96/100) UMA y por el patrocinio letrado, $ 162.540 (ciento sesenta y dos mil quinientos cuarenta) equivalente a 2,40 (dos con 40/100) UMA, los que quedan a cargo de la parte actora, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido y la actividad desarrollada en las etapas procesales cumplida en el EX-2024-18483889 APN-SGAI#TFN conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 237/2025 (18/03/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

3) Regular en conjunto los honorarios de los profesionales intervinientes por el Fisco Nacional, fijándolos para la representación procesal en la suma de $ 655.507,57 (pesos seiscientos cincuenta y cinco mil quinientos siete con 57/100) equivalente a 9,69 (nueve con 69/100) UMA y por el patrocinio letrado, $1.638.767,92 (un millón

seiscientos treinta y ocho mil setecientos sesenta y siete con 92/100) equivalente a 24,23 (veinticuatro con 23/100) UMA, los que quedan a cargo de la recurrente, teniendo en cuenta a tales fines el monto del litigio, el resultado obtenido incluyendo la excepción previa resuelta en sentencia del 12 de diciembre de 2024 y la actividad desarrollada en la etapa procesal cumplida en el EX-2024-18489566- -APN-SGAI#TFN; ello conforme Ley 27.423, Resolución SGA Nº 237/2025 (18/03/2025) de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Decreto N° 1077/2017.

4) Se deja constancia que las sumas reguladas no incluyen el Impuesto al Valor Agregado.

Regístrese y notifíquese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.10 11:58:48 -03:00

Agustina O'Donnell
Vocal
Vocalía XI Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.10 13:02:10 -03:00

Daniel Alejandro Martín
Vocal
Vocalía XII Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.10 13:24:55 -03:00

Edith Viviana Gomez
Vocal
Vocalía X Sala D Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2025.04.10 13:24:56 -03:00